

3-RV.2022.147

P 138

Urteil vom 31. August 2023

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Lämmli
Richter Biondo
Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch Marko Mrljes, Rechtsanwalt, Burgerstrasse 17,
Postfach, 6000 Luzern 7

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen,
vom 25. Oktober 2022**
betreffend versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und
Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Regionale Steueramt Q._____ stellte im Veranlagungsverfahren fest, dass A._____ eine IV-Nachzahlung von CHF 59'092.00 in der Steuererklärung 2020 nicht deklariert hatte. In der Folge wurde das Kantonale Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA), vom Regionalen Steueramt Q._____ über diesen Umstand informiert. Mit Schreiben vom 25. Mai 2022 teilte das KStA A._____ mit, es müsse angenommen werden, dass er versucht habe, Steuern zu hinterziehen. Daher werde ein Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihm bis zum 30. Juni 2022 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

2.

Am 27. Mai 2022 nahm der Sohn des Angeklagten, B._____ (nachfolgend: Sohn), telefonisch zur Angelegenheit Stellung.

3.

Mit Strafbefehl vom 3. Juni 2022 auferlegte das KStA A._____ wegen versuchter Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 eine Busse von CHF 3'854.80.

4.

4.1.

Mit E-Mail vom 7. Juni 2022 liess A._____ durch seinen Sohn Einsprache erheben.

4.2.

Mit E-Mail vom 8. Juni 2022 teilte das KStA mit, eine Einsprache müsse per Post, mit Antrag und Begründung eingereicht werden.

4.3.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2022 erhob A._____ erneut Einsprache.

4.4.

Das KStA bestätigte mit Brief vom 17. Juni 2022 den Erhalt der Einsprache gegen die Bussenverfügung wegen Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2020 und hielt gleichzeitig fest, dass gegen den Strafbefehl wegen Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 keine Einsprache erhoben worden sei.

5.

Gegen den Strafbefehl liess A._____ mit Schreiben vom 30. September 2022 (nochmals) Einsprache erheben und folgende Anträge stellen:

- "1. Das Strafverfahren gegen meinen Mandanten wegen versuchter Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuer 2020 sei einzustellen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates."

6.

Mit Entscheid vom 25. Oktober 2022 trat das KStA nicht auf die Einsprache ein.

7.

Den Nichteintretensentscheid vom 25. Oktober 2022 (Zustellung am 26. Oktober 2022) hat A. _____ mit Rekurs vom 25. November 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen. Er liess folgende Anträge stellen:

- "1. Der Nichteintretensentscheid vom 25.10.2022 im Zusammenhang mit dem Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuer 2020 sei aufzuheben.
2. Die Rekursgegnerin sei zu verpflichten, auf die Einsprache gegen den Strafbefehl Nr. 22.0270 vom 3.6.2022 einzutreten.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inkl. MwSt.) zu Lasten der Rekursgegnerin, eventualiter zu Lasten des Staates."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

8.

Das KStA beantragt, der Rekurs sei unter Kostenfolge abzuweisen.

9.

A. _____ liess eine Replik einreichen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Bussenverfahrens betreffend versuchte Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2020 (3-BB.2022.13) in Sachen A. _____ beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung bezieht sich auf das Steuerjahr 2020. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Das KStA ist auf die Einsprache des Rekurrenten wegen "nicht erfüllten Voraussetzungen (Form und Frist)" nicht eingetreten. Der Rekurrent macht demgegenüber geltend, die Einsprache sei rechtzeitig gültig eingereicht worden.

Anfechtungsobjekt ist ein Nichteintretensentscheid, so dass einzig zu prüfen ist, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Rechtsmittel eingetreten ist. Nicht einzugehen ist auf die materielle Rechtslage (SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.137]; SGE vom 24. Januar 2019 [3-RV.2017.134]).

3.

Legitimation des Einsprechers, zulässiges Anfechtungsobjekt, Fristwahrung und Schriftlichkeit der Einsprache bilden Gültigkeitsvoraussetzungen der Einsprache. Fehlt auch nur eines dieser Elemente, darf die Veranlagungsbehörde auf das Rechtsmittel nicht eintreten. Ob fehlerhafte Einsprachen verbessert werden können, hängt von der Art des Mangels ab. Nicht korrigierbar sind die verspätete Einspracheerhebung und die Einsprache gegen ein unzulässiges Anfechtungsobjekt (Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Auflage, Basel 2022, Art. 48 StHG N 25).

4.

4.1.

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (§ 247 Abs. 1 StG i.V.m. § 187 Abs. 1 StG). Es handelt sich um eine gesetzliche Frist, die als Verwirkungsfrist ausgestaltet ist. Die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden.

Die Einsprachefrist beginnt mit dem auf die Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides folgenden Tag zu laufen. Sie gilt als eingehalten, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist eingegangen oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist. Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab (§ 186 Abs. 1 und 2 StG).

4.2.

Der Strafbefehl vom 3. Juni 2022 wurde vom KStA gleichentags als A-Post Plus Sendung der Post übergeben und am 4. Juni 2022 zugestellt (act. 40 f. der Vorakten; Track & Trace für die Nummer aaa). Folglich erfolgte die fristauslösende Zustellung am 4. Juni 2022. Die Zustellung sowie der Zeitpunkt der Fristauslösung werden nicht bestritten.

Wurde der Strafbefehl am 4. Juni 2022 zugestellt, begann die 30-tägige Einsprachefrist am 5. Juni 2022 zu laufen und endete am Montag, 4. Juli 2022. Der Einsprecher liess drei Einsprachen, datiert vom 7. Juni 2022 (per E-Mail), 14. Juni 2022 (per eingeschriebenem Brief) und 30. September 2022 (durch seinen Vertreter eingeschrieben per Post), einreichen. Es ist somit festzustellen, dass die Einsprache vom 30. September 2022 verspätet erfolgte. Die beiden ersten Einsprachen wurden innert Frist eingereicht. Es ist somit zu prüfen, ob diese den Formerfordernissen genügen.

5.

5.1.

§ 192 Abs. 1 lit. a StG hält fest, dass eine Einsprache schriftlich zu erfolgen hat. Zur Schriftlichkeit gehört die eigenhändige Unterzeichnung der Einsprache durch die Einsprache führende Partei. Die Unterzeichnung ist Gültigkeitsvoraussetzung (SGE vom 23. Februar 2023 [3-RV.2021.201] VGE vom 18. Oktober 2000 [BE. 2000.00023] = AGVE 2000 S. 347; SGE vom 22. Juni 2017 [3-RV.2017.21]). Eine E-Mail erfüllt das gesetzliche Erfordernis der Schriftlichkeit nicht (Bundesgerichtsurteil vom 10. Juni 2011 [2C_128/2011]).

5.2.

Gemäss Art. 48 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) muss die Einsprache schriftlich abgefasst und unterzeichnet sein. Weiterer Formerfordernisse, insbesondere eines Antrags oder einer Begründung bedarf es nicht. Angesichts des klaren Gesetzeswortlauts ist es den Kantonen verwehrt, zusätzliche Formerfordernisse aufzustellen (Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], a.a.O., Art. 48 N 18). Damit widerspricht § 193 Abs. 1 StG mit seinen Antrags- und Begründungserfordernissen dem StHG (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 30. November 2017 [WBE.2017.450]).

5.3.

Ist die Einsprache nicht schriftlich eingereicht worden, so kann dieser Mangel lediglich innerhalb der Rechtsmittelfrist beseitigt werden, weil das Gesetz die fristgerechte schriftliche Einspracheerhebung verlangt. Andere Mängel können bis zur Fällung des Endentscheids behoben werden. Fehlt

etwa lediglich die Unterschrift des Einsprechers, die Vollmacht des vertraglichen Vertreters oder die Zustimmung des gesetzlichen Vertreters zur Einspracheerhebung, muss die Veranlagungsbehörde eine Nachfrist zur Verbesserung ansetzen und darf erst nach erfolgloser Aufforderung auf das Rechtsmittel nicht eintreten (Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], a.a.O., Art. 48 StHG N 25 f.; RGE vom 27. Mai 2010 [3-RV.2009.185]; RGE vom 24. September 2009 (3-RV.2009.58); BStPra XVI, S. 272).

5.4.

5.4.1.

Vorliegend hat der Rekurrent per E-Mail die Einsprache vom 7. Juni 2022 gegen den Strafbefehl wegen Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und gegen die Bussenverfügung wegen Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2020 ohne Unterschrift eingereicht. Sie lautete wie folgt:

"Ich möchte gerne Einspruch erheben wegen der versuchten Steuerhinterziehung der Kantons-, Gemeinde und Bundessteuer die Sie mir zusprechen.

Ich stehe weiterhin hinter der Aussage die mein Sohn B._____ für mich geäußert hat und mit C._____ telefonisch besprochen hat.

Ich wünsche das Sie mich hier nicht als Dieb darstellen, weil ich das nie war und nie werde!"

Die per E-Mail eingereichte Einsprache ohne Unterschrift war mangelhaft.

5.4.2.

Der Rekurrent wurde in der Folge vom KStA mit E-Mail vom 8. Juni 2022 aufgefordert, die Einsprache per Post, mit Antrag und Begründung einzureichen:

"Die Einsprache muss mit Brief an uns geschickt werden (E-Mail genügt nicht). Zudem muss die Einsprache einen Antrag und eine Begründung enthalten, andernfalls wird auf die Einsprache nicht eingetreten. Ich sehe bisher keinen Grund, die Angelegenheit anders zu beurteilen. Ich weise Sie zudem darauf hin, dass ich bei einer Einsprache ohne ersichtliche Grund für eine Anpassung Anklage erheben müsste (beim Spezialverwaltungsgericht). Ganz allgemein: Wenn ich bei Einsprachen keinen Grund für eine Anpassung sehe, sieht das Gesetz vor, dass ich bei der direkten Bundessteuer die Einsprache mit Einspracheentscheid ablehne und bei den Kantons- und Gemeindesteuern Anklage erhebe."

5.4.3.

Der Rekurrent hat daraufhin eine neue Einsprache verfasst:

"Mit Schreiben vom 25.05.2022 haben Sie mir geschrieben, dass ich bis am 30.06.2022 zu den Vorwürfen Stellung nehmen kann. Anfang Juni habe ich jedoch bereits die Verfügung wegen der Bundessteuer erhalten. Gegen diese Verfügung erhebe ich hiermit Einsprache.

Begründung:

Als ich die IV-Rente erhalten habe, habe ich bei der Ausgleichskasse immer wieder angefragt, wie viel Geld ich erhalte, Man hat mir mitgeteilt, dass zuerst die Zahlungen an die anderen Stellen gemacht werden müssen. Ich bin immer davon ausgegangen, dass die Steuern automatisch abgezogen werden. Auch in der Verfügung ist gestanden, dass eine Kopie an das Steueramt geht. Ich wollte nie Steuern hinterziehen. Ich meinte immer, dass dies automatisch geregelt wurde. So habe ich immer die IV-Stelle verstanden. Ich entschuldige mich für den Fehler, jedoch verstehe ich ehrlich gesagt nicht, dass ich eine Busse bezahlen muss, da ich nie Steuern hinterziehen wollte. Ich meinte immer, dass die Steuern automatisch abgezogen werden, deswegen wurde die IV-Nachzahlung nicht angemeldet. Wenn ich einen Fehler gemacht habe, entschuldige ich mich und in Zukunft werde ich mich bei der Steuerbehörde besser informieren als bei der Ausgleichskasse. Ich bitte Sie, mir keine Busse zu geben, da ich nie wollte, Steuern zu hinterziehen."

In dieser Einsprache fehlte nun der Verweis auf den Strafbefehl bzw. die Kantons- und Gemeindesteuern 2020.

5.5.

Das KStA bestätigte mit Brief vom 17. Juni 2022 den Erhalt der Einsprache gegen die Bussenverfügung wegen Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2020. Das KStA hat nicht abgeklärt, ob diese Einschränkung des Anfechtungsobjektes trotz der – zwar formungültigen – Einsprache vom 7. Juni 2022 so gewollt sei, obwohl die Busse der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 gegenüber der Bussenverfügung betreffend die direkten Bundessteuern 2020 deutlich höher war. Es hielt lediglich fest, dass gegen den Strafbefehl wegen Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 keine Einsprache erhoben worden sei.

6.

6.1.

Das aus Art. 29 Abs. 1 BV fließende Verbot des überspitzten Formalismus wendet sich gegen eine prozessuale Formenstrenge, die als exzessiv erscheint, durch kein schutzwürdiges Interesse gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert (Bundesgerichtsurteil vom 30. August 2005 [1P.254/2005]).

6.2.

Es liegen zwei innert Frist eingereichte Einsprachen, datiert vom 7. Juni 2022 und 14. Juni 2022 vor. Beide Eingaben wurden vom Rekurrenten selbst verfasst und sind Laieneingaben. Die Einsprache vom 7. Juni 2022 erfolgte per E-Mail und ohne Unterschrift und war somit formell nicht gültig. Wie bereits ausgeführt, ist die steuerpflichtige Person bei einer mangelhaften Einsprache vor Ablauf der Rechtsmittelfrist auf den Mangel aufmerksam zu machen. Dies hat das KStA getan, jedoch wurde der Rekurrent zusätzlich aufgefordert, die Einsprache mit Antrag und Begründung einzureichen. Antrag und Begründung sind jedoch keine Formerfordernisse der Einsprache (anders bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen). Das KStA hat somit zu hohe Anforderungen an die Einsprache gestellt. Dies widerspricht dem Grundsatz, wonach bei Einsprachen von juristischen Laien an die formellen Voraussetzungen generell keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden dürfen.

6.3.

Als Reaktion auf die Aufforderung des KStA hat der Rekurrent die Einsprache vom 14. Juni 2022 in der Folge so formuliert, dass sie Antrag und Begründung, jedoch keinen Verweis mehr auf den Strafbefehl bzw. die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 enthielt.

6.4.

Obwohl der Rekurrent in der Einsprache vom 7. Juni 2022 seinen uneingeschränkten Einsprachewillen gegen den Strafbefehl deutlich gemacht hat, hat das KStA ohne Rückfrage (betreffend Wegfall der Einsprache gegen den Strafbefehl) lediglich den Inhalt der zweiten Einsprache berücksichtigt. Demgemäss hielt das KStA in seinem Schreiben vom 17. Juni 2022 – ohne vorherige Rückfrage beim Rekurrenten – fest, gegen den Strafbefehl sei keine Einsprache erhoben worden. Dies konnte und musste vom Rekurrenten – als rechtlichem Laien – so interpretiert werden, als stände bereits fest, dass eine Einsprache gegen den Strafbefehl nicht mehr möglich war, obschon die Rechtsmittelfrist zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgelaufen war. Dementsprechend wurde keine Richtigstellung bzw. Ergänzung betreffend Kantons- und Gemeindesteuer 2020 verlangt.

7.

7.1.

Am 15. August 2022 und somit nach Ablauf der Einsprachefrist, forderte der Sohn eine Sendungsnachverfolgung des Strafbefehls. Der Rekurrent liess mit der Nachfrage anzeigen, dass für ihn das Verfahren betreffend Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 nicht abgeschlossen war. Das KStA verlangte zuerst einen Vertretungsnachweis sowie eine Begründung, weshalb dies gefordert werde. Mit Schreiben vom 31. August 2022 zeigte Rechtsanwalt Marko Mrjes an, dass er vom Rekurrenten mit der Interessenwahrung mandatiert worden sei (Vollmacht vom

26. August 2022). Er führte zudem aus, dass gegen den Strafbefehl und die Bussenverfügung jeweils Einsprache erhoben worden sei. Am 7. September 2022 antwortete das KStA, dass es nicht zutreffe, dass der Rekurrent auch gegen den Strafbefehl Einsprache eingereicht habe und der Strafbefehl somit in der Zwischenzeit in Rechtskraft erwachsen sei. In der Folge wurde der Nichteintretensentscheid erlassen.

7.2.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei formalistischer Betrachtung zwar lediglich eine mangelhafte Einsprache (E-Mail) innert Frist gegen den Strafbefehl wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 erhoben wurde. Jedoch handelt es sich beim Rekurrenten um einen rechtlichen Laien, woraus folgt, dass an seine Eingaben keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden dürfen.

Die Vorinstanz hat generell zu hohe formelle Anforderungen (Antrag und Begründung) an eine Einsprache gestellt. Zudem hat sie trotz fehlendem explizitem Bezug zum Strafbefehl in der zweiten Einsprache nicht beim Rekurrenten nachgefragt, ob der – scheinbare – Verzicht auf eine Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020 seinem wirklichen Willen entspricht. Dies trotz der Erkennbarkeit des klaren Willens des Rekurrenten, den Strafbefehl und die Bussenverfügung anzufechten. Im Schreiben des KStA vom 17. Juni 2022 wurde stattdessen lediglich festgestellt, dass gegen den Strafbefehl wegen Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 keine Einsprache erhoben worden sei. Dies konnte bzw. musste vom Rekurrenten als definitiver Verlust seiner diesbezüglichen Verfahrensrechte interpretiert werden, so dass eine Reaktion bzw. ein Antrag auf Korrektur unterblieb. Das KStA hat damit die Einsprache gegen den Strafbefehl lediglich wegen mangelnden formellen Voraussetzungen nicht beachtet. Da jedoch eine Laieneingabe vorliegt, hätte das KStA aufgrund materieller Auslegung zumindest beim Rekurrenten nachfragen müssen, ob er die Anfechtung des Strafbefehls nicht aufrechterhalten wolle. Aufgrund der vorliegend mehrfachen prozessualen Formenstrenge, ist von überspitztem Formalismus auszugehen.

8.

Der Rekurs ist gutzuheissen und der Nichteintretensentscheid aufzuheben. Das Verfahren wird zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.

9.

9.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

9.2.

9.2.1.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Parteientschädigung wird gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) festgelegt. Der Rekurrent lässt eine Kostennote von CHF 3'239.29 einreichen. Diese ist zu kürzen.

9.2.2.

Vorliegend beträgt der Streitwert CHF 3'854.80. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'300.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Nichteintretensentscheid vom 25. Oktober 2022 wird aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Durchführung des Einspracheverfahrens an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'300.00 (inkl. MWST) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 31. August 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard